



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DI MILANO

SEZIONE 10

riunita con l'intervento dei Signori:

☐	LABRUNA	SALVATORE	Presidente e Relatore
☐	BONOMI	ENZO	Giudice
☐	DI MARIO	ALBERTO	Giudice
☐			
☐			
☐			
☐			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 4152/2016
depositato il 29/06/2016

- avverso la sentenza n. 35/2016 Sez:5 emessa dalla Commissione Tributaria
Provinciale di VARESE
contro:

difeso da:

proposto dall'appellante:

Atti impugnati:

SEZIONE

N° 10

REG.GENERALE

N° 4152/2016

UDIENZA DEL

28/02/2017 ore 15:00

N°

2323/2016

PRONUNCIATA IL:

28.02.2017

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

25.05.2017

Il Segretario

Maria Silvia

Cirincione

h



R.G.A. 4152/2016
C.T.P. VA 35/5/2016

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO
Concisa esposizione ex art. 36, c.2, n°2, d.lgs.546/92

Si dà atto della trattazione in pubblica udienza; il Giudice relatore espone al Collegio i fatti e le questioni controverse, successivamente il Presidente ammette le parti costituite presenti alla discussione.

Oggetto del processo è l'avviso d'accertamento indicato in frontespizio, emesso per l'anno d'imposta 2009 dalla Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Varese nei confronti di _____ per "transfer pricing" nelle transazioni infra gruppo di cui all'articolo 110, comma 7, d.p.r. 917/1986, in esito a PVC elevato dalla Guardia di Finanza di Varese in data 31 maggio 2013 con il quale si rideterminava il valore normale di tali transazioni -applicando il metodo TNMM (dalla banca dati RETI si selezionavano all'uopo 24 società comparabili)- ricostruendo ricavi dalle vendite con parti correlate pari a € 813.094/51. _____ presentava ex art. 12, l. 212/2000, proprie contrarie osservazioni e richieste all'ufficio impositore che venivano considerate per ridurre i ricavi ricostruiti in PVC, prima accertandoli in € 792.760729 (sostituendo le società comparabili con altre selezionate dalla banca dati AIDA, già utilizzata per la procedura di adesione andata a buon fine per analogo accertamento relativo all'anno di imposta 2008) e successivamente -in autotutela- riducendoli ulteriormente ad € 686.428/48 (per avere erroneamente l'ufficio applicato il ROS anche a transazioni infra gruppo con una società nazionale). Conseguentemente, la pretesa fiscale si riduceva ad una maggiore IRES (figurativa, consistente nella mancata possibilità di utilizzo della perdita fiscale in esercizi successivi a copertura di utili imponibili) per € 188.767/83 ed una maggiore Irap per € 26.770/19. Il successivo tentativo di definizione dell'accertamento con adesione ex d.lgs. 218/1997, esperito su iniziativa di parte privata in data 11 febbraio 2015, non andava a buon fine per cui l'intimata ricorreva in Commissione tributaria provinciale.

Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Varese si costituiva in giudizio con proprio atto, controdeducendo a tutte le questioni prospettate dall'intimata ricorrente e resistendo a tutte le eccezioni conseguentemente sollevate con le medesime motivazioni indicate nei propri atti procedurali (analisi tecnica ex Guidelines OCSE), insistendo per la piena legittimità della propria pretesa.



L'impugnata sentenza del primo giudice, riteneva fondato il ricorso, considerando che *"la disciplina in materia di prezzi di trasferimento persegue la finalità di consentire all'amministrazione finanziaria un controllo dei corrispettivi applicati alle operazioni commerciali e/o finanziarie intercorse tra società collegate e/o controllate residenti in nazioni diverse, al fine di evitare che vi siano aggiustamenti "artificiali" di tali prezzi, determinati dallo scopo di ottimizzare il carico fiscale di gruppo" ... "La corte di cassazione, con la sentenza 24.005 del 23 ottobre 2013, ha affermato chiari principi in tema di transfert pricing e indicato i metodi di determinazione del valore normale. La disciplina in materia tende a riportare le transazioni infra gruppo ad una condizione di libera concorrenza, rideterminando il prezzo delle stesse transazioni secondo il criterio del valore "normale", ai sensi dell'articolo 110, comma 7, Tuir (già articolo 76, comma 5), mentre ai sensi del comma 3, dell'articolo 9, Tuir, si intende per valore normale il prezzo corrispettivo mediamente praticato per i beni o servizi della stessa specie o similari in condizione di libera concorrenza" ... "Poiché nel caso di specie non viene contestata l'elusione, l'amministrazione finanziaria deve soltanto dimostrare l'esistenza di transazioni tra imprese collegate con evidenti discrepanze rispetto a transazioni dello stesso genere sul mercato indipendente, mentre spetta al contribuente, secondo le regole ordinarie di vicinanza della prova di cui all'articolo 2697 c.c., dimostrare che le transazioni sono intervenute per valore di mercato da considerarsi normali ai sensi dell'articolo 9, comma 3, Tuir" ...*" Nel caso di specie, dalla documentazione in atti, risulta solo che l'agenzia ha documentato un calo di redditività da parte della ricorrente attribuendone tutta la responsabilità al controllo esercitato dalla controllante americana e ipotizzando che ciò fosse dipeso da una errata politica dei prezzi praticati alle consociate.

Tuttavia vanno svolte alcune considerazioni:

1. l'ufficio non ha tenuto conto che il confronto interno dei prezzi praticati alla società controllante 1^a, durante e dopo il periodo del controllo da parte della stessa società americana erano stati omogenei, testimoniando identità dei prezzi praticati a società terza e a società controllante, parametro sufficiente a valorizzare le scelte della ricorrente; ... né si può affermare che l'ufficio abbia fornito prove concrete circa l'inadeguatezza dei prezzi, ma si sia limitata a indicare le differenze di rapporto fra la media del ROS delle aziende scelte come comparabili ed il ROS della ricorrente, che, di per sé, rileva solo che nell'azienda vi sono delle criticità ad affrontare e che potrebbero riguardare i prezzi di vendita ma anche i costi di produzione;



2. *l'ufficio non ha tenuto conto, se non in minima parte e <<in zona Cesarini>>, del fatto che dalla documentazione -bilanci e note integrative-in atti, in realtà il 2009 ha presentato aspetti peculiari relativamente ad una considerevole diminuzione di ordinativi dall'America a fronte di costi rimasti inalterati, circostanza che in modo plausibile può avere alterato risultati rispetto agli anni precedenti".*

Concludeva, annullando l'avviso d'accertamento e compensando le spese attese l'obiettivo difficoltà della materia e le relative incertezze interpretative.

Contro questa sentenza:

Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Varese ha proposto tempestivo appello, censurandone le motivazioni e *"ribadendo quanto già sostenuto nei propri scritti difensivi, che si richiamano integralmente in questa sede"* riproponendone le medesime questioni ed eccezioni e rilevando in particolare che *"l'impugnata sentenza risulta sorretta da una motivazione sintetica di mero stile, che non affronta espressamente e logicamente tutti i punti in discussione, omette di esaminare e valutare elementi specifici evidenziati e provati dall'amministrazione e risultati dagli atti del processo che se valutati nella loro interezza, avrebbero condotto ad una decisione opposta rispetto a quella assunta"...* L'analisi delle funzioni e dei rischi effettuata dai verbalizzanti porta ad individuare nella *... un <<Full fledged manufacturer>>"* che *"svolge le funzioni e sostiene rischi connessi al processo produttivo, detiene la proprietà delle materie prime, dei semilavorati e dei prodotti finiti, proprietario o licenziatario degli intangibili relativi al processo produttivo"...* La società sostiene la diversità delle attività svolte dalle aziende comparabili: *"l'eccezione non è fondata in quanto le linee guida OCSE precisano a chiare lettere che le attività devono essere simili e non uguali"*. Conclude chiedendo la riforma dell'impugnata sentenza ed una dichiarazione di legittimità dell'atto impugnato, con vittoria di spese, diritti ed onorari.

... si è costituita con proprie controdeduzioni per resistere all'appello di controparte, deducendone l'inammissibilità per violazione dell'articolo 53, d.lgs. 546/1992 atteso che *"l'agenzia delle entrate si limita, in poche righe a pagina nn. 5 e 8 dell'appello, alla generica lamentela di erronea emissione della sentenza e nelle altre 35 pagine ripete in modo pedissequo e ridondante le motivazioni contenute nell'avviso di accertamento e nelle controdeduzioni formalizzate in sede di discussione presso la C.t.p. di Varese, richiamando per l'ennesima volta, sino allo sfinimento, lo sproloquio sull'analisi delle funzioni e dei rischi che porta ad individuare la ... come un <<Full fledged manufacturer>>".* L'appello si riduce ad una pedissequa e mera fotocopia dell'analisi tecnica e generica su parte del Guidelines OCSE già contenuta nel



PVC, a sua volta replicata nell'avviso d'accertamento e pleonasticamente indicata, nuovamente, nelle controdeduzioni in sede di 1° grado" ... " Come risulta clamorosamente lampante, l'agenzia delle entrate si limita a richiamare parte del contenuto della sentenza, omettendo di evidenziare gli eventuali (peraltro inesistenti) errori commessi dal 1° giudice e la relativa connessione causale con il provvedimento impugnato e tralasciando le concrete ragioni per cui siamo invoca la riforma". Deduce, altresì, l'inammissibilità per violazione dell'articolo 36, d.lgs. 546/1992 atteso che "nel contenuto della sentenza appellata e dato risalire in modo inequivocabile ed esaustivo allo svolgimento della causa e al thema decidendum e cioè quello dell'applicazione della normativa sul transfer pricing." ... " Ritene comunque utile ribadire le proprie ragioni espresse in sede di ricorso presso la C.t.p. di Varese e recepite in toto nella sentenza di 1° grado". Conclude, chiedendo una conferma dell'impugnata sentenza, dichiarando illegittimo l'atto impugnato, con vittoria di spese, diritti ed onorari.

Dopo aver sentito le parti, che hanno precisato in udienza le proprie conclusioni, riportandosi alle istanze e deduzioni già svolte in atti, visti gli atti di causa ed esaminati i documenti prodotti dalle parti, acquisiti sufficienti elementi istruttori, il Collegio si ritira in camera di consiglio e pone la causa in decisione.

MOTIVAZIONE

Succinta esposizione delle ragioni di fatto e dei motivi di diritto della decisione ex art. 36, c.2, n°4, d.lgs.546/92

L'appello è infondato e la sentenza impugnata va confermata *in toto*, atteso che resiste a tutti i motivi d'impugnazione, come illustrati in narrativa; la motivazione della sentenza del primo giudice, infatti, risulta esaustiva e logicamente argomentata in tutti i suoi passaggi, dando ampiamente conto delle ragioni per le quali gli argomenti dell'appellante siano stati tutti disattesi. Limitando ed approfondendo la trattazione alle sole questioni -di fatto e di diritto- rilevanti ai fini della decisione concretamente adottata, in applicazione del principio c.d. della "ragione più liquida" -desumibile dagli artt. 24 e 111 Cost.- che consente di analizzare gli elementi della fattispecie secondo l'evidenza dirimente (cfr. Cass. Ss.Uu. sent. n. 24883/2008, nonché Cass. 26242/2014 e 9936/2014), preliminarmente il Collegio ritiene che la reiterazione delle medesime prime ragioni di difesa del provvedimento impositivo -in assenza di motivi specifici di gravame della sentenza, intesi come demolizione critica del fondamento logico-giuridico della motivazione adottata dal primo giudice- assolva comunque l'onere dell'im-



pugnazione specifica ai sensi dell'art. 53, c.1, d.lgs. 546/1992, atteso il carattere devolutivo dell'appello: gravame sostitutivo rinnovatorio a critica libera, e quindi non limitato al controllo di vizi specifici della sentenza ma volto ad ottenere *in parte qua* il pieno riesame (*revisio prioris instantiae*) del giudizio di prima istanza (Cfr. Cass. 1200/2016). Peraltro, una tale reiterazione delle controdeduzioni di primo grado, consente al Collegio del gravame di rispondere con le medesime motivazioni della sentenza impugnata -incensurate nel fondamento logico-giuridico- nella misura in cui le medesime prime ragioni siano state reiterate in appello; pertanto, in assenza di "motivi specifici dell'impugnazione" cui rispondere, questo Collegio, nell'ambito della propria autonomia motivazionale, fa riferimento alla valutazione degli elementi di prova già posti a fondamento dell'impugnata sentenza, come previsto dall'art. 118, 1° comma, disp. att. c.p.c., concordando *in parte qua* con il primo giudice (Cfr. Cass. sez. lav. nn. 17.580/2014 e 5748/1995). In particolare, ritiene che "l'arretramento" della ricostruzione dei ricavi formalizzata nel PVC per € 813.094/51, ridotta con l'accertamento in € 792.760729 (sostituendo le società comparabili con altre selezionate dalla banca dati AIDA, già utilizzata per la procedura di adesione andata a buon fine per analogo accertamento relativo all'anno di imposta 2008) ed infine -in corso di causa- parzialmente annullata in via di autotutela fino alla misura di € 686.428/48 (per avere erroneamente l'ufficio applicato il ROS anche a transazioni infra gruppo con una società nazionale), dia la misura dell'approssimazione con la quale è stata avanzata fin dall'inizio la pretesa fiscale, oggetto di questo giudizio. Peraltro, l'ufficio impositore non prende affatto in considerazione come il mercato di riferimento della fosse quasi esclusivamente quello U.S.A., i cui consumi 2009 registrarono una inaspettata e fortissima crisi -successivamente divenuta mondiale- con riduzione del 30% dei volumi di vendita, senza alcuna correlata riduzione dei costi. Le questioni qui definite esauriscono la controversia, essendo, i motivi di doglianza non espressamente esaminati, ritenuti non rilevanti ai fini della decisione e comunque non idonei a condurre ad una conclusione di segno diverso; la deliberazione, pertanto, assorbe e supera tutte le domande formulate nel giudizio. Alla soccombenza segue la condanna alle spese che questo Collegio liquida -tenendo conto della natura e complessità dell'affare, dell'importanza anche economica delle questioni trattate, del pregio dell'opera, dell'urgenza della prestazione, dei risultati del giudizio e dei vantaggi conseguiti, nonchè del valore della controversia determinato (ex art. 5, c.4, D.M. sotto indicato) in conformità all'importo delle imposte, tasse, contributi e relativi accessori oggetto di contestazione, con il limite di un quinquennio in caso di oneri poliennali, in deroga all'art.12, c.2, d.lgs. 546/92- in base ai



parametri disciplinati dal D.M. Min. Giustizia 10.09.2014, n. 55, recante *"Determinazione dei parametri per la liquidazione dei compensi per la professione forense ai sensi dell'art. 13 comma 6 della legge 31 dicembre 2012 n. 247"*, come da dispositivo.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Regionale di Milano, sezione 10^a, definitivamente pronunciando,

respinge

l'appello di parte pubblica,

conferma

la sentenza n. 35/5/2016 della Commissione Tributaria Provinciale di Varese, depositata il 12/01/2016 e, per l'effetto,

annulla

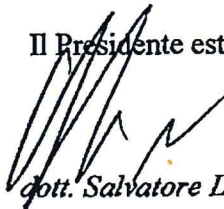
l'avviso di accertamento in frontespizio.

Condanna

altresì, nella persona del legale rappresentante pro-tempore, l'Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Varese, appellante soccombente, alle spese del grado, qui liquidate in € 1.685/50 (per: esborsi sostenuti, diritti ed onorari), oltre 15% di spese generali, I.V.A. come per legge e 4% c.p.a.

Così deciso in Milano, nella camera di consiglio del 28 febbraio 2017.

Il Presidente estensore



dott. Salvatore Labruna

